

Offentliggjort d. 28. september 2004

Udlejning til hovedaktionærer[©]

*Af advokat (L) Bodil Christiansen og
advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen*

www.v.dk

Østre Landsret fandt ved dom af 17/8 2004 ⁽¹⁾, at statsskattelovens § 4, litra b, ikke gav grundlag for at beskatte et selskab af fikseret leje for indkomståret 1997 vedrørende en ejendom, der var beboet af hovedaktionærens datter.

Beskatningen af fikseret vederlag har siden begyndelsen af 1970'erne været præget af en svingende praksis baseret på et tvivlsomt hjemmelsgrundlag. Selv efter vedtagelsen af ligningslovens § 2 vedrørende transfer pricing henstår der fortsat uafklarede spørgsmål.

Frem til midten af 1970'erne blev der i praksis rejst en række sager om navnlig fikseret løn og senere tillige fikserede renter, jf. herved den i SO 1974, s. 204 omtalte dom fra Vestre Landsret om forrentning af en aktionærs tilgodehavende mod selskabet opstået i forbindelse med en virksomhedsomdannelse. Med cirkulære nr. 437 af 5/11 1975 fra Statens Ligningsdirektorat blev det præciseret, at beskatning af fikseret vederlag var forbeholdt visse særlige tilfælde. Beskatning af fikseret vederlag kom da også i de umiddelbart følgende år kun på tale i et yderst behersket omfang.

Af ligningsvejledningen fremgik det da også helt frem til 1992, hvor ligningsvejledningen 1991 blev offentliggjort, at skattemyndighederne normalt måtte acceptere det aftalte vederlag (gage, leje, rente).

¹ SKM2005.418.HR, ØLD af 17/8 2004: Jan Ganick Invest ApS. (TFS2005.851)

Offentliggjort d. 28. september 2004

Uanset det principielle udgangspunkt blev der dog fra 1985 og fremefter truffet et stigende antal afgørelser om navnlig fikseret rente, herunder således bl.a. Østre Landsrets dom ref. i TfS 1985, 439 (Pan-Pen A/S). Først med Ligningsrådets bindende forhåndsbesked ref. i TfS 1992, 106 vedrørende et betydeligt udlån fra en hovedaktionærfamilie til familieselskabet blev der principielt brudt med de i cirkulære nr. 437 af 5/11 1975 udstukne retningslinjer.

I de følgende år blev rejst et betydeligt antal sager om fikseret vederlag, herunder i første række sager om fikseret rente. Hjemmelsgrundlaget var dog fortsat uændret – og tvivlsomt. Et definitivt punktum for denne udvikling blev sat med Højesterets dom ref. i TfS 1998, 199 om fikserede renter, hvor Højesteret bl.a. anførte, at “... Beskatning hos långiveren af en fikseret renteindtægt må herefter forudsætte, at der med de foretagne dispositioner er tilsigtet en omgåelse af skattelovgivningen ...”

Som konsekvens af dommen blev i foråret 1998 vedtaget reglerne om transfer pricing i ligningslovens § 2. Bestemmelse omfatter imidlertid efter sin ordlyd kun dispositioner mellem en *nærmere angivet personkreds*, nemlig mellem skattepligtige, *hvorover* fysiske eller juridiske personer udøver en bestemmende indflydelse, *der* udøver en bestemmende indflydelse over juridiske personer, *der* er koncernforbundet med en juridisk person, *der* har et fast driftssted beliggende i udlandet, eller *der* er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med et fast driftssted i Danmark.

Efter motiverne til ligningslovens § 2 i bestemmelsens oprindelige udformning var det hensigten med den angivne personkreds at omfatte de generelle interessefællesskaber inden for erhvervsforhold. I motiverne var imidlertid samtidig forudsat, at der kunne være konkrete situationer, hvor eksempelvis en værdiansættelse var styret af, at to uafhængige parter havde manglende skattemæssigt modstridende interesser. Videre siges i motiverne, at ifølge praksis kunne skattemyndighederne i sådanne situationer korrigere eksempelvis en værdiansættelse, der er begrundet i parternes konkrete interessesammenfald, jf. TfS 1996, 496 H og TfS 1996, 497 H, eller en fordeling af en overdragelsessum begrundet i parternes konkrete interessesammenfald, jf. TfS 1993, 32 V. I motiverne

Offentliggjort d. 28. september 2004

blev på den baggrund anført, at det ikke var hensigten med lovforslaget at ændre denne praksis.

Det er fortsat ikke ganske klart, i hvilket omfang der er grundlag for at gennemføre beskatning af fikseret vederlag uden for bestemmelsens direkte anvendelsesområde. Spørgsmålet har bl.a. været fremme i TfS 2003, 500 LSR, hvor der ikke fandtes grundlag for rentefiksering af selskabets udlån til 4 anpartshavere med en ejerandel på hver 24 pct. af selskabets kapital, da betingelserne i § 2 om kontrol af selskabet ikke var opfyldt. Der rejser sig på den baggrund spørgsmålet om, i hvilket omfang der udenfor anvendelsesområdet af ligningslovens § 2 foreligger et retligt grundlag for at fikserede vederlag, herunder *fikseret leje* som omhandlet i Østre Landsrets dom af 17/8 2004.

Problemstillingen om fikseret leje har bl.a. været rejst ved udlejning i familieforhold, som ikke er omfattet af ordlyden af ligningslovens § 2. Med Højesterets dom ref. i TfS 2002, 967 blev imidlertid fastslået, at statsskattelovens § 4, litra b, 1. og 2. pkt., indeholder tilstrækkelig hjemmel for at fikserede en leje vedrørende en beboelsesejendom, der udlejes til favørpris til en slægtning eller en anden nærtstående person. Dommen er nærmere omtalt i JUS 2002, nr. 46.

For så vidt angår relationen mellem på den ene side selskabet og på den anden side dettes aktionær hhv. aktionærens nærtstående har det – i hvert fald tidligere – været forudsat, at der kan fikseres leje af beboelsesejendomme, som et selskab stiller til rådighed for en hovedaktionær, se herved UfR 1983, 16 H (Kydanco ApS) og TfS 1984, 272 H (A/S Fortunahus).

På tilsvarende måde nåede Landsskatteretten i en kendelse ref. i TfS 2004, 314 for indkomstårene 1999-2001 frem til, at der i statsskattelovens § 4, litra b, var hjemmel til at beskatte et selskab af fikseret leje vedrørende en ejerlejlighed udlejet til anpartshaverens søn. Forholdet ansås tillige for omfattet af ligningslovens § 2, stk. 1, da lejeaftalen efter Landsskatterettens opfattelse måtte anses for indgået mellem hovedanpartshaveren og selskabet, hvorved den manglende lejeopkrævning ansås tilgået hovedanpartshaveren som en udlodning, jf. ligningslovens § 16 A.

Offentliggjort d. 28. september 2004

Også i sagen afgjort ved Østre Landsrets dom af 17/8 2004 – der alene drejer sig om beskatning af selskabet – havde et anpartsselskab bl.a. i 1997 stillet nogle værelser til rådighed for hovedanpartshaverens datter. Værelserne var beliggende i en erhvervsejendom, der var anskaffet med henblik på anvendelse i en blikkenslagervirksomhed drevet af et datterselskab. Beboelseslokaliteterne var på daværende tidspunkt i dårlig stand, og ejendommen blev nogle få år senere renoveret, i hvilken forbindelse de pågældende lokaliteter blev inddraget til vvs-virksomhed.

Østre Landsret fandt her, at statsskattelovens § 4, litra b, 2. pkt., efter sin ordlyd ikke omfatter *juridiske personer*. Landsretten fandt herefter ikke, at der i statsskattelovens § 4, litra b, i den foreliggende situation var fornøden hjemmel til at beskatte selskabet af en skønnet lejeværdi af værelserne.

Landsretten anførte dernæst, at beskatning af selskabet i den givne situation måtte forudsætte, at der var tale om en disposition, der havde tilsigtet en omgåelse af skattelovgivningen, jf. TfS 1998, 199 H. Vedrørende dette spørgsmål lagde landsretten til grund, at formålet med selskabets erhvervelse af ejendommen var, at selskabets datterselskab skulle drive vvs-virksomhed fra ejendommen, og at dette også var ejendommens hovedanvendelse i det omtvistede indkomstår, 1997. Herefter fandt landsretten ikke, at der forelå en disposition, der havde tilsigtet en omgåelse af skattelovgivningen.

Selskabets indkomstansættelse for indkomståret 1997 blev følgelig nedsat med den fikserede leje.

Afgørelsen bringer det meget svære spørgsmål om omgåelse på bane.

Der er næppe med den foreliggende dom taget stilling til beskatningen i de tilfælde, hvor selskabets formål med erhvervelsen af en ejendom har været eller i overvejende grad har været at udleje ejendommen til en nærtstående.

— o —